



# Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions : Une analyse des pratiques organisationnelles

Annelise Couleau-Dupont

## ► To cite this version:

Annelise Couleau-Dupont. Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions : Une analyse des pratiques organisationnelles. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00646864

**HAL Id: hal-00646864**

**<https://hal.science/hal-00646864>**

Submitted on 30 Nov 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# ***Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions : Une analyse des pratiques organisationnelles***

***The process of appropriation of IAS/IFRS and its evolutions : An analysis of organizational practices***

Annelise Couleau-Dupont

Docteur en sciences de gestion

Enseignante en classes préparatoires au DCG et au DSCG – Lycée Beau-Site

38, avenue d'Estienne d'Orves 06050 Nice

Correspondance : [annelise.couleau-dupont@laposte.net](mailto:annelise.couleau-dupont@laposte.net)

<b>Résumé :</b>  Les normes IAS/IFRS sont en évolution permanente et les groupes ayant adopté ce référentiel sont dans l'obligation d'appliquer les changements de réglementation comptable. De surcroît, les entités doivent également prendre en compte les évolutions des interprétations des normes dont les origines peuvent être diverses (IASB, auditeurs, etc.).  Notre étude qualitative, fondée sur deux études de cas, permet de montrer comment les groupes gèrent l'intégration permanente des changements comptables normatifs au travers d'un long processus d'appropriation traduit ici en deux grandes périodes et en six phases, marqué par des boucles de ré-interprétation et de ré-appropriation.  La description de ce processus vise à aider la réflexion managériale liée à l'appropriation d'un outil de gestion en évolution permanente, en l'occurrence du référentiel IAS/IFRS.	<b>Abstract :</b>  <i>IAS/IFRS standards are constantly changing and groups having adopted this standard are required to implement changes in accounting regulation. In addition, entities must also take into account developments interpretations of standards whose origins may be diverse (IASB, auditors, etc.).</i>  <i>Our qualitative study, based on two case studies, can show how groups manage the permanent integration of normative accounting changes through a long process of ownership which translates into two major periods and six phases marked by loops of re-interpretation and re-ownership.</i>  <i>The description of this process is designed to assist managerial thinking related to the appropriation of a management tool, namely the IAS/IFRS.</i>
<b>Mots clés :</b> normes IAS/IFRS, appropriation, boucles de ré-interprétation, boucles de ré-appropriation approches sociologiques	<b>Keywords:</b> IAS/IFRS standards, appropriation, loops of re-interpretation, loops of re-ownership, sociological approaches

## INTRODUCTION

Les organisations doivent s'adapter continuellement à l'évolution de leur environnement de plus en plus instable, notamment d'un point de vue comptable. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les groupes ont adopté, en raison de contraintes réglementaires, ou consécutivement à des choix de gestion, les normes comptables internationales, les IAS/IFRS (*International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards*<sup>1</sup>).

L'intégration de ce nouveau référentiel a induit une période de changement profond dans la manière de pratiquer la comptabilité. Or, même si les groupes sont maintenant familiers avec les normes comptables internationales, ces dernières sont en évolution constante, comme peuvent l'illustrer notamment les améliorations annuelles 2008-2010 de l'International Accounting Standards Board (IASB) concernant les normes IFRS 1, 3 et 7 et les IAS 1, 27 et 34, les amendement à IAS 32, IFRS 1, IFRS 2 dont la date d'entrée en vigueur est prévue à compter de 2010 et la norme IAS 24 applicable à compter de 2011. D'ailleurs, Lopater et al. (2009) vont même jusqu'à parler d'un second *big bang* IFRS pour les années 2010-2012, tant les nouveaux textes IFRS entrant en vigueur au cours de cette période sont nombreux.

Les organisations sont touchées par un changement comptable que l'on peut qualifier de permanent. Il les oblige à gérer continuellement de nouvelles obligations comptables impactant les états financiers, mais également les pratiques des acteurs impliqués dans le processus de consolidation. De surcroît, les groupes doivent également prendre en compte les évolutions des interprétations des normes dont les origines peuvent être diverses (IASB, auditeurs, etc.). La gestion du changement normatif permanent constitue donc une problématique importante pour les entités soumises au référentiel IAS/IFRS.

L'objectif de cet article est d'observer et de décrire comment les groupes s'approprient les évolutions permanentes des normes internationales et adaptent leur cadre de référence interne dans un processus qui ne semble jamais achevé si l'on se réfère :

- d'une part, aux projets d'actualisation et d'amélioration des normes de l'IASB et de leurs interprétations,
- d'autre part, au processus interprétatif des normes marqué par une récursivité qui tient à l'action des acteurs impliqués dans le processus de consolidation.. « *Elle (L'action) est toujours située dans l'espace temps qui inclut le cadre de l'interaction, les acteurs co-présents et leurs communications entre eux* » (Autissier et Wacheux 2000, p. 48).

L'approche dynamique du processus positionne notre étude sur le plan de l'appropriation des évolutions permanentes des normes IAS/IFRS au sein des groupes. Elle renonce à une conception figée du processus d'appropriation et vise à décrire les différentes phases du processus, leur enchaînement et les itérations.

---

<sup>1</sup> Lorsque nous faisons référence aux normes comptables internationales de manière générale, nous indiquons IAS/IFRS. Lorsque nous faisons référence à une norme émise avant 2001, nous parlons d'IAS, alors que pour celles publiées après 2001, nous indiquons uniquement IFRS.

Nous abordons le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions au regard d'une démarche méthodologique qualitative basée sur deux études de cas longitudinales. Puis, nous interprétons les observations au regard de trois perspectives interdépendantes (socio-politique, psycho-cognitive et rationnelle) issues de la sociologie et des travaux de Couleau-Dupont (2010) et De Vaujany (2005). Ainsi, nous actualisons le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS en prenant en compte son changement permanent découlant des évolutions normatives, d'une part, et des observations formulées par les auditeurs lors des contrôles ponctuels (trimestriels, semestriels et annuels), d'autre part. De plus, nous intégrons les ré-interprétations des normes par les acteurs impliqués dans le processus de consolidation.

L'article s'organisera en quatre parties. Nous préciserons d'abord le cadre du débat dont l'objet est le processus d'appropriation des évolutions permanentes des normes IAS/IFRS, puis, dans une deuxième partie, nous exposerons le cadre d'analyse de notre recherche qui propose une lecture sociologique des pratiques. Nous expliciterons ensuite, les choix méthodologiques relatifs à notre étude terrain. Enfin, nous détaillerons les résultats obtenus. Nous concluons sur les implications académiques et managériales de notre recherche ainsi que sur ses limites.

## **1. LE CADRE DU DEBAT**

L'étude du processus d'appropriation des normes comptables internationales est un sujet dont la complexité nécessite des efforts de définition préalables. Selon les travaux de Reix (2002) transposés à notre sujet d'étude, il faut d'abord préciser le lieu du débat: l'organisation (1.1.), ensuite l'objet du débat: le processus d'appropriation (1.2.) et enfin l'initiateur du débat: ici, les normes comptables internationales (1.3.). Pour finir, nous identifierons les acteurs de la pièce : les acteurs clés de l'intégration du changement (1.4.).

### **1.1. LE LIEU DU DEBAT : L'ORGANISATION**

Au regard de notre question de recherche, l'unité d'analyse est l'organisation au sens proposé par Kefi-Abdessalem (2002, p. 33). « *L'organisation, base de l'action collective, met en scène un ensemble d'individus, les acteurs, qui coordonnent de manière implicite ou explicite leurs activités individuelles et collectives pour résoudre un certain nombre de problèmes et prendre des décisions. (...)* ». Ce niveau d'analyse est tout particulièrement intéressant pour étudier l'appropriation des normes IAS/IFRS au sein de la communauté d'acteurs ayant en charge le processus de consolidation. Cette définition révèle l'étendue du champ d'analyse qui impose à présent de préciser l'objet du débat : l'appropriation.

### **1.2. L'OBJET DU DEBAT : LE PROCESSUS D'APPROPRIATION**

Les travaux de Mallet (2006) apportent un éclairage intéressant sur le concept d'appropriation et sur son rapprochement avec l'initiateur de débat, les normes comptables internationales. Mallet (2006) s'intéresse dans un premier temps à l'étymologie latine du terme « appropriation » pour comprendre l'ambivalence qui le caractérise. « *Proprius signifie à la*

fois « celui que je suis » et « ce qui m'appartient en propre » ; « l'être et l'avoir sont ainsi confondus » (Laulan 1984). Il est mis ainsi en évidence, d'une part, la complexité du concept, et, d'autre part, l'origine des deux principales acceptions actuelles du terme. La première fait référence à la notion d'adaptation, « rendre propre à une destination précise », « adapter quelque chose à un usage déterminé », « conformer » à quelque chose ou à une situation, « convenir ». La seconde acception a pour idée dominante le fait de « s'attribuer », le plus souvent « indûment », quelque chose, d'en faire sa « propriété ». Mallet (2006) porte également son attention sur le suffixe « ation » désignant « l'action en train de s'accomplir ». L'appropriation s'apparente alors à un processus (Laulan 1984). Pour Arena et Solle (2008), « la conception d'un processus ne relève pas d'une simple agrégation d'activités et de compétences, mais d'une logique d'agencement et de combinaison qui témoigne d'une réalité complexe, (...). De ce fait, le management d'un processus ou des processus ne reposerait plus sur une conception simplement additive des activités, mais sur un assemblage et une compréhension où l'interaction, inhérente aux situations de complexité, aux ajustements en temps réel, viendrait renforcer l'autonomie et les compétences cognitives des agents opérationnels ». Après avoir défini l'objet du débat, le processus d'appropriation, nous allons préciser l'objet principal de notre étude, les normes comptables internationales.

### 1.3. L'INITIATEUR DU DEBAT : LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

Dans notre perspective, les normes comptables internationales sont vues selon :

- une approche normative, c'est-à-dire telles que produites par l'International Accounting Standards Board (IASB) et qui en pratique va supporter et contraindre les actions des acteurs dans l'organisation et,
- une approche interprétative où la production des états financiers dans le référentiel IAS/IFRS ne résulte pas d'une simple application d'une nouvelle « technique comptable » par les acteurs de l'organisation mais d'une nécessaire activité d'interprétation. Celle-ci concerne les normes, les transactions et événements relatifs à l'organisation, ainsi que les choix effectués par les groupes de référence lors de l'application des normes IAS/IFRS. Comme le souligne Colasse (2003, p. 97), « la préparation des comptes n'est pas un exercice d'application de connaissances encyclopédiques sans réflexion ni l'application aveugle d'ordres ou d'instructions hiérarchiques ».

La spécificité des normes comptables internationales est leur évolution permanente. L'IASB a initié un programme d'actualisation et d'amélioration des normes existantes afin de répondre aux questions pratiques de mise en œuvre des normes (IFRS 5), aux lacunes des normes existantes (IAS 19, IFRS 3), voire aux absences de réglementation (IFRS 7, IAS 1). Le processus d'amélioration annuelle, mis en place par l'IASB, vise à rationaliser, à corriger d'éventuelles incohérences ou à clarifier les normes au travers d'amendements. Depuis l'introduction des normes IAS/IFRS en 2005, l'IASB a déjà publié trois documents d'amélioration des normes en 2008, 2009 et 2010. Le dernier n'est pas encore adopté au niveau européen par règlement.

L'introduction de chacun des amendements ou des normes révisées peut avoir des impacts comptables et organisationnels particulièrement importants pour les groupes. Ce changement

doit être porté par des acteurs. Dès lors, on en vient à se demander quelles sont les catégories d'acteurs impliqués ?

#### 1.4. LES ACTEURS DE LA PIÈCE : LES ACTEURS CLES DE L'INTEGRATION DU CHANGEMENT

Les acteurs principaux de la pièce sont des managers intermédiaires. Suivant les travaux sur le changement, ils sont placés à un niveau médian de la hiérarchie. Wooldridge et Floyd (1990) les situent « *à deux ou trois niveaux en dessous du président directeur général* ». D'après Latiri-Dardour (2006), les acteurs appartenant à cette strate organisationnelle intermédiaire sont considérés comme les « *champions du changement* » (Fabi et al., 1999) ou comme des « *coordinateurs* » entre le niveau institutionnel et le niveau technique de l'organisation (Floyd et Wooldridge, 1997). « *Wooldridge et Floyd (1990) démontrent l'importance de ce rôle au niveau de la conception et du développement d'une nouvelle stratégie organisationnelle et confèrent à ces acteurs diverses fonctions telles que : l'identification des problèmes, la proposition des objectifs, la génération et l'évaluation des différentes options et enfin la prise de décision et sa mise en place* » (Latiri-Dardour, 2006). Les managers intermédiaires jouent un rôle important auprès des acteurs opérationnels quant à l'acceptation du changement par le maintien d'une communication entre les hauts niveaux hiérarchiques et le bas niveau, permettant d'éviter le sentiment d'exclusion que peuvent ressentir les acteurs opérationnels et favorisant ainsi leur implication continue.

Dans la conduite du processus du changement, les acteurs internes de l'organisation peuvent avoir besoin d'une expertise ou d'une compétence technique externe. C'est pourquoi, les organisations font appel à des consultants pour pallier les lacunes internes. De ce fait, ces derniers sont capables d'apporter un regard neutre sur le processus du changement (Johnson et al., 2005).

L'examen des termes du sujet suggère que les relations entre l'application des normes comptables internationales et leur appropriation dans l'organisation nécessite d'approfondir les regards que la littérature propose de poser sur ce concept complexe.

## 2. LE CADRE D'ANALYSE

L'évolution du référentiel IAS/IFRS, dans sa dimension réglementaire, suit un phénomène de diffusion auprès des organisations. Ensuite, dès sa rencontre avec l'organisation, un long processus d'appropriation débute afin que cet objet s'inscrive dans l'« épaisseur sociale » (De Vaujany (2005 p. 25). Il est d'autant plus important que le référentiel IAS/IFRS constitue un cadre pour la pratique comptable, il ne la détermine pas. Il appartient aux professionnels de la comptabilité d'appliquer les normes et de faire appel à leur propre jugement dans les diverses situations auxquelles ils sont confrontés (Hoarau 2007). Ainsi que le souligne Colasse (2003, p. 97), « *La préparation des comptes n'est pas un exercice d'application de connaissances encyclopédiques sans réflexion ni l'application aveugle d'ordres ou d'instructions hiérarchiques* ». Avant de décrire le processus d'appropriation des évolutions permanentes des normes IAS/IFRS, nous allons, dans cette section, exposer trois regards que la littérature nous propose de poser sur ce dernier (2.1.) et présenter les schémas fondateurs du modèle d'appropriation (2.2.).

## 2.1. LES REGARDS POSES SUR LE PROCESSUS D'APPROPRIATION DU REFERENTIEL IAS/IFRS

Nous pouvons nous interroger sur les « regards » que la littérature propose de poser sur le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Considérant que l'appropriation est avant tout une affaire d'individu au sein d'une organisation « où ont lieu des actions collectives » (Crozier et Friedberg 1977), et que le référentiel IAS/IFRS est un outil de gestion, nous nous adosserons aux travaux de De Vaujany (2005, p. 27-28) qui mobilisent trois perspectives interdépendantes issues de la sociologie (socio-politique, psycho-cognitive et rationnelle). Chacune correspond à un statut particulier de l'objet de gestion.

- « Dans une approche rationnelle, l'appropriation s'inscrit davantage dans une vision mécaniste de l'organisation, totalement centrée sur la régulation de contrôle. Par conséquent, la régulation n'a pas (ou plutôt s'imagine ne pas avoir) de limites cognitives ou politiques à son action. On se positionne dans un cadre théorique où les problèmes de légitimité, de biais cognitifs, d'affects, etc. sont absents des processus d'appropriation des objets (...) » (Dechamp et al. 2005, p. 56-57).
- « Une perspective socio-politique amène à envisager l'appropriation comme résultant du jeu des acteurs, de leur capacité à saisir des marges d'autonomie, à créer des coalitions. (...) Les outils de gestion, dans cette perspective, sont appropriés, ou plus exactement réappropriés par les acteurs, à des fins de valorisation personnelle, comme argument rhétorique permettant de légitimer leurs décisions et actions, individuelles ou collectives, ou comme support d'influence » (Dechamp et al. 2005, p. 56-57).
- La perspective psycho-cognitive s'intéresse à la façon dont les acteurs construisent une intelligence des situations. L'appropriation est entendue comme le processus d'appropriation de nouvelles connaissances par des acteurs, capables et désireux de les exploiter pour améliorer les processus de décision, ou d'influencer d'autres acteurs organisationnels (Miller, 1996).

Selon De Vaujany (2005, p. 27-28), pour parvenir à une compréhension totale d'un processus d'appropriation, nous devons regarder l'utilisation et l'évocation des objets de gestion avec les trois perspectives. Le tableau ci-après développe chacun des regards ainsi que les courants théoriques afférents.

Perspective	Perspective rationnelle	Perspective socio-politique	Perspective psycho-cognitive
<b>Nature des objets et outils de gestion</b>	Un vecteur de rationalisation, un outil de travail	Un outil de valorisation (« une médaille ») de rhétorique (un « argument ») ou d'influence (un « atout »)	Un support d'apprentissage, un objet affectif ou un objet de traitement de l'information

**Tableau 1 : Trois regards sur l'appropriation (D'après De Vaujany 2005, p. 28 et Grimand 2006, p. 20)**

Perspective	Perspective rationnelle	Perspective socio-politique	Perspective psycho-cognitive
<b>Nature du processus d'appropriation</b>	Un processus normalisé, <b>l'appropriation est « instantanée ».</b>	Un acte social, <b>l'appropriation est un processus collectif qui s'inscrit dans la durée.</b>	Un processus psychocognitif, <b>l'appropriation est un processus individuel ou collectif qui s'inscrit dans la durée.</b>
<b>Enjeu de l'appropriation</b>	Une visée d'optimisation de la décision et de l'action managériale	L'appropriation comme résultant du jeu des acteurs	L'appropriation comme processus d'apprentissage et de construction du sens
<b>Mécanisme de régulation dominant</b>	Régulation de contrôle <sup>2</sup>	Régulation conjointe	Régulation autonome
<b>Représentation dominante des outils de gestion</b>	Un enjeu de normalisation et de standardisation des comportements	Un enjeu dans la structuration des rapports sociaux	Un enjeu identitaire
<b>Articulation conception et usage</b>	Conception et usage comme deux moments distincts	Conception et usage dans un cycle itératif et continu	Conception consubstantielle à l'usage
<b>Fondements théoriques</b>	Théorie micro-économique classique Théories fayoliennes et tayloriennes	Sociologie des organisations (Crozier et Friedberg 1977) ; Sainsaulieu 1995) Sociologie générale (Bourdieu 1979, 2000 ; Giddens 1984 ; Archer 1982, 1995)	Théorie de la rationalité limitée (Simon 1975, 1982) Psychologie cognitive (Piaget 1967, 1977) Perspective psychanalytique (Pagès <i>et al.</i> 1992)

**Tableau 1 : Trois regards sur l'appropriation (D'après De Vaujany 2005, p. 28 et Grimand 2006, p. 20)**

La « compréhension conjointe » de l'appropriation proposée par De Vaujany répond aux objectifs de notre étude étant donné qu'elle permet de porter différents regards sur le vie des normes IAS/IFRS au sein des organisations et d'expliquer au travers de différents cadres sociologiques et psychosociologiques leur co-construction dans une communauté d'acteurs où :

<sup>2</sup> Parmi les mécanismes de régulation dominants, « il existe une opposition entre la « régulation autonome » qui cherche à développer des règles propres au groupe (processus d'auto-organisation) et la « régulation de contrôle » qui veut canaliser l'action des groupes (Reynaud et Reynaud 1994). (...) on (peut) envisage[r] la possibilité d'une troisième forme de régulation dite « conjointe » issue de la négociation (...). Cette dernière régulation de type coopérative, pourra inhiber les velléités du groupe ou permettre à certaines règles de déboucher » (Asquin 1999, p. 12).



- tout d'abord, l'appropriation est appréhendée comme un processus à optimiser selon le point de vue des concepteurs-formateurs ;
- ensuite, l'appropriation est abordée comme un apprentissage parfois difficile mais indispensable afin que les individus puissent rendre un objet propre à un usage ;
- enfin, l'appropriation est adoptée selon le point de vue des utilisateurs afin de comprendre comment les objets peuvent gêner ou servir leurs intérêts en fonction de leurs mises en actes.

Toutefois, pour le décrire, nous nous sommes adossé à différents schémas proposés par la littérature.

## 2.2. LES SCHEMAS FONDATEURS DU PROCESSUS D'APPROPRIATION

La description du processus d'appropriation des évolutions permanentes du référentiel IAS/IFRS n'étant pas abordée dans la littérature, nous nous appuyons sur les schémas issus de nos travaux doctoraux (2010) portant sur l'appropriation du référentiel IAS/IFRS (2.2.1.) et de ceux De Vaujany (2005) relatifs au processus d'appropriation des objets et outils de gestion (2.2.2.), pour mettre en forme le nouveau modèle d'appropriation proposé dans notre étude.

### 2.2.1. Les travaux de Couleau-Dupont (2010)

Couleau-Dupont (2010), dans ses travaux sur l'appropriation du référentiel IAS/IFRS propose un processus en deux périodes : l'introduction du référentiel IAS/IFRS et la mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS et en six phases (figure 1).

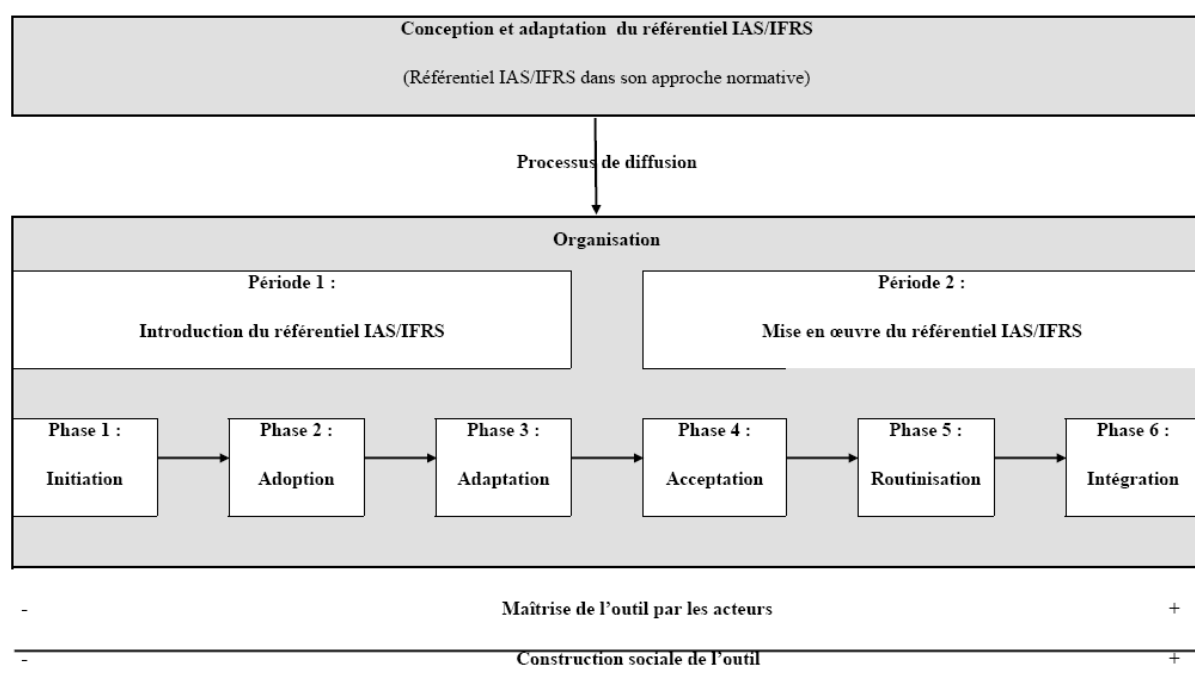


Figure 1 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation

### Première période : l'introduction du référentiel IAS/IFRS :

Lors de son introduction dans l'organisation, le référentiel IAS/IFRS offre une grande flexibilité interprétative. Il est une sorte de coquille vide qui va se remplir des usages et des interprétations des utilisateurs veillant à son adaptation en vue de la première conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS.

Cette première période comporte trois phases : les phases d'initiation, d'adoption et d'adaptation décrites ci-après.

Phase	Description
<b>La phase d'initiation</b>	La phase d'initiation marque la première rencontre du référentiel IAS/IFRS avec l'organisation dans la logique d'une éventuelle adoption. Une première interprétation des normes est conduite par un groupe restreint d'acteurs assurant la représentativité sociale, politique ou structurelle des individus participant au processus de consolidation. Ils font émerger les raisons pour lesquelles les normes ont été mobilisées et les premières justifications de l'action commune. Par ailleurs, le groupe d'acteurs définit une méthodologie d'introduction de l'outil conforme à une visée appropriative. Dans le cas où le référentiel IAS/IFRS fait, d'une part, l'objet d'une acceptation minimale au sein du groupe d'acteurs et dépasse, d'autre part, le statut de simple outil de travail (perspective rationnelle) pour adopter celui de support d'apprentissage (approche psycho-cognitive), la seconde phase peut alors débiter.
<b>La phase d'adoption</b>	La phase d'adoption se caractérise par l'activation de multiples processus socio-politiques ou psycho-cognitifs dans un groupe plus important d'acteurs constituant la structure organisationnelle du projet de conversion : le comité de pilotage (COPI) et le groupe projet. Durant cette phase, un travail d' <i>« adoption de l'idée par l'organisation »</i> (Godowski 2004) est alors conduit en veillant à : <ul style="list-style-type: none"> <li>- une adaptation de l'idée à l'organisation en procédant à sa contextualisation par rapport à l'environnement et</li> <li>- une acceptation de l'idée dans l'organisation par l'<i>« intéressement »</i> des acteurs.</li> </ul> Ainsi, une réflexion collective sur l'outil (identification des normes applicables, évaluation des impacts comptables et financiers, choix des options) est initiée. Elle contribue à donner un premier statut aux normes internationales dont l'acceptation minimale par les acteurs en présence autorise l'entrée dans la phase suivante.
<b>La phase d'adaptation</b>	La phase d'adaptation des normes au contexte d'utilisation conduit à l'élaboration d'un « référentiel interne » par un collectif (structure organisationnelle avec les ateliers par norme ou corps de norme) engagé dans un processus d'apprentissage et de construction du sens (perspective psycho-cognitive). Les normes internationales ont alors un degré de formalisation important, au travers des procédures de consolidation et du manuel groupe dans le groupe A et du manuel de reporting intitulé « group reporting guidelines » dans le groupe B. L'achèvement de ce construit technique et social dans un collectif représentatif des futurs utilisateurs du référentiel IAS/IFRS permet l'entrée dans la deuxième période du processus.

**Tableau 2 : Les phases de la période d'introduction du référentiel IAS/IFRS (D'après Couleau-Dupont 2010)**

## Deuxième période La mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS

A l'issue de la période d'introduction du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation, la mise en œuvre des premiers retraitements de consolidation impose une large vague de diffusion du « référentiel interne » auprès de la communauté d'acteurs ayant en charge le processus de consolidation. L'outil doit alors s'inscrire dans la vie quotidienne organisationnelle, ce qui suppose l'enracinement de nouvelles normes et l'appropriation de nouveaux comportements. Cette période comporte trois phases : les phases d'acceptation, de routinisation et d'intégration décrites ci-après.

Phase	Description
<b>La phase d'acceptation</b>	La phase d'acceptation du référentiel IAS/IFRS se caractérise par une large diffusion du « référentiel interne » dans l'organisation. Elle nécessite l'émergence d'un cadre de référence commun (Strauss 1978), réponse à la dimension créative qui est indissociable de l'appropriation, ainsi que le souligne Mallet (2006) et à la nécessité d'un consensus autour d'un outil entre des individus aux intérêts divergents. Ainsi, l'outil se dote d'un statut d'objet frontière dont la représentation est partagée par l'ensemble des acteurs impliqués dans le processus de consolidation constituant une véritable communauté de pratique. Le cadre de référence et la communauté de pratique résultent d'un processus complexe de nature cognitive et mettant en jeu des activités-clés à effectuer (lancement, sensibilisation, formation, communication interne) et des mécanismes d'apprentissage organisationnel. Le référentiel IAS/IFRS acquiert ainsi progressivement un degré de contextualisation élevé lui permettant alors de gagner en légitimité à l'intérieur de la communauté de pratique ayant en charge le processus de consolidation et autorisant le passage à la phase de routinisation.
<b>La phase de routinisation</b>	La phase de routinisation traduit l'ancrage du changement au niveau de l'activité quotidienne de l'entreprise. Le changement induit par le référentiel IAS/IFRS est une réalité concrète, appliquée par tous. Cette phase marque l'émergence de routines organisationnelles que Teece (1992) définit comme « une configuration d'interactions qui représente une solution à des problèmes particuliers ». Selon Mallet (2006), elles « permettraient aux individus de réagir automatiquement face aux changements et induisent donc des réponses relativement constantes à des stimuli similaires ». Les routines organisationnelles jouent un véritable rôle en tant que mécanisme de coordination dans l'organisation. Seule l'existence de routines, non sujettes à un affaiblissement des règles (anomie de Reynaud 1997), constituant le cadre de référence, autorisent l'entrée dans la phase d'intégration. En effet, d'après Reynaud (1997, p. 272-273), « L'affaiblissement des règles affaiblit la capacité même d'action collective. Il rend le projet plus incertain. Il relâche le lien communautaire (...) ». En bref, l'anomie affaiblit le processus de routinisation et d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.
<b>La phase d'intégration</b>	La phase d'intégration du référentiel IAS/IFRS, si elle est engagée, marque la fin du processus d'appropriation par une stabilisation de l'outil et des routines (Houze 2001, p. 4). L'outil de gestion est alors entièrement contextualisé au sens de David (1998, p. 54-55) et les pratiques de gestion associées sont institutionnalisées, procurant ainsi aux acteurs une sécurité ontologique, une autonomie de contrôle

	dans des routines prévisibles. Les pratiques de gestion sont partagées par tous les membres d'un groupe et tenues pour acquises (Rouleau 2007). Elles sont socialement acceptées et résistantes au changement.
--	--

**Tableau 3 : Les phases de la période de mise en oeuvre du référentiel IAS/IFRS (D'après Couleau-Dupont 2010)**

L'inscription du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations est suivie dans une visée appropriative à partir de son « degré de contextualisation » et de son « degré de formalisation » (David 1996). Le processus décrit, s'il est bien géré, permet de faire converger vers zéro la distance référentiel IAS/IFRS-organisation.

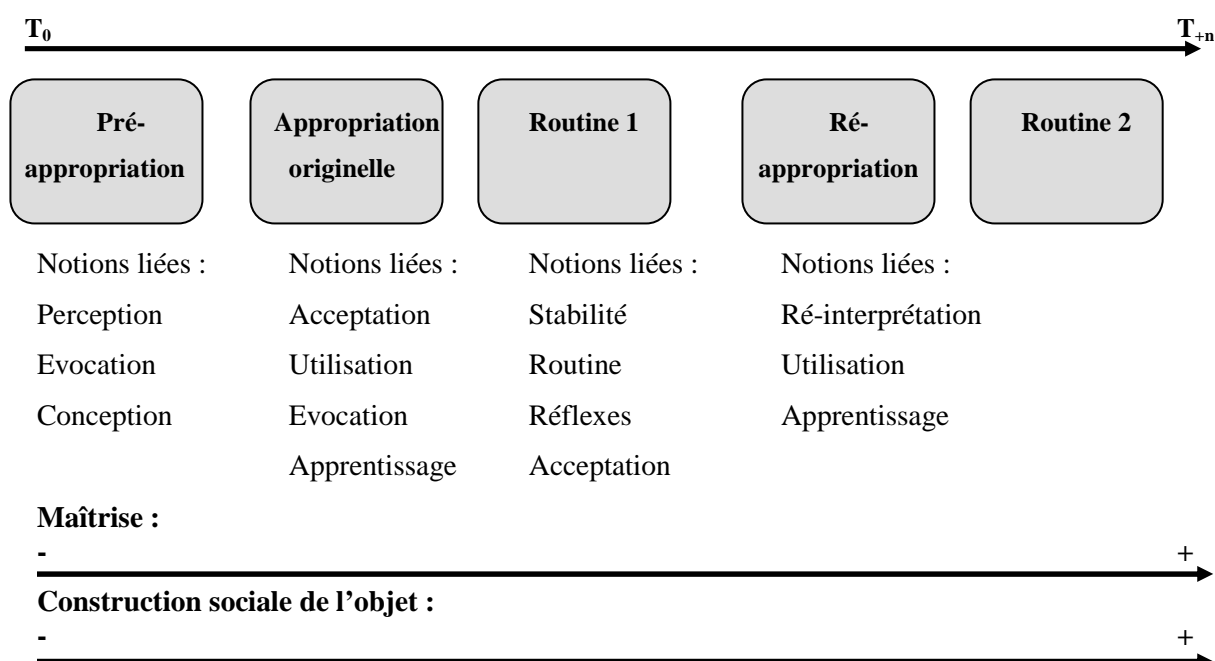
### 2.2.2. Les travaux de De Vaujany (2005)

De Vaujany (2005) s'attache à décrire le processus d'appropriation des objets et des outils de gestion comme un processus long qui débute bien avant la phase d'utilisation de l'objet et se poursuit bien après l'apparition des premières routines d'utilisation.

L'appropriation commence ainsi avec une phase que l'on pourrait qualifier de « pré-appropriation » où l'outil de gestion est l'objet d'une première interprétation.

Dans les cas où l'outil fait l'objet d'une acceptation minimale, la seconde étape peut ensuite débiter. Il s'agit de la phase d'« appropriation originelle ». De multiples processus socio-politiques ou psycho-cognitifs sont alors activés dans l'organisation. Cela peut d'ailleurs se traduire par des tensions. Cette étape s'achèvera avec l'entrée dans certaines routines d'utilisation.

Dans une troisième étape qui ne cessera véritablement qu'avec sa désactivation, l'outil pourra être l'objet de multiples « ré-appropriations ». Le processus d'appropriation ne s'achève donc pas par la formation de routines « définitives ».



**Figure 2 : Le processus d'appropriation par un collectif (De Vaujany 2005, p. 34)**

Pour approcher le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions, nous avons mené une étude empirique dont nous présentons les aspects méthodologiques (3) avant d'en exposer les résultats (4.).

### 3. LES METHODES DE RECHERCHE

Le but de cette section est de préciser l'arrière-plan de notre recherche afin de « contrôler la démarche de recherche, d'accroître la validité de la connaissance qui en est issue, et de lui conférer un caractère cumulable » (Perret et Séville 2003). La méthodologie que nous avons choisi d'adopter pour nourrir notre cadre d'étude s'inscrit dans une posture interprétativiste (3.1.), en adoptant une logique inductive et qualitative (3.2.). Pour instrumenter notre cadre de recherche, le choix s'est porté sur l'étude de cas (3.3.).

#### 3.1. LE CHOIX DE LA POSTURE INTERPRETATIVISTE

Compte tenu de l'objet de notre étude, c'est dans une approche interprétativiste que la présente recherche a été conduite, ce qui « *suppose deux choses* :

- *L'objet de la recherche est une construction (mentale, sociale) ;*
- *Le chercheur vise à comprendre (...) la ou les significations que les acteurs donnent à leur action ou, plus simplement, les significations qu'ils attribuent à l'objet de la recherche. Dans cette posture (...), deux subjectivités s'entrecroisent : celle du chercheur et celle des acteurs. Le chercheur n'est pas extérieur pour « comprendre », mais entre en relation au sein du cercle herméneutique : il fait partie de la « réalité » qu'il cherche à étudier et ne peut se situer en dehors du processus interprétatif (La Ville 2000, p. 90) » (Gavard-Perret et al. 2008, p. 75).*

Nous avons été partie intégrante du processus méthodologique. Toutefois, si nous avons été engagé dans une relation à l'autre, nous n'avons pas eu l'intention de modifier la réalité étudiée.

#### 3.2. LE CHOIX D'UN PROCESSUS DE RECHERCHE DYNAMIQUE ET RECURSIF ET D'UNE METHODE QUALITATIVE

Une recherche peut s'inscrire dans une logique déductive ou inductive. Toutefois, du fait que les données disponibles en matière d'appropriation du référentiel IAS/IFRS sont extrêmement limitées, un processus de recherche dynamique et récursif s'est imposé à nous, l'abduction, dans lequel des allers et retours se font entre la théorie et l'investigation empirique. Dans notre recherche, nous sommes parti de l'hypothèse que le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS présenté dans nos travaux en 2010 devait être enrichi de boucles de ré-interprétation et de ré-appropriation en raison de l'actualisation continue des normes internationales et de la récursivité du processus interprétatif. Par rapprochement des matériaux collectés sur le terrain de la théorie, le processus d'appropriation a pu être complété et décrit. Le modèle obtenu (figure 3, p. 16) a alors été testé pour vérifier sa validité et sa robustesse.

C'est également dans une démarche qualitative que nos travaux ont été conduits afin d'observer en profondeur le monde social des acteurs des organisations et de décrire comment les groupes s'approprient les évolutions permanentes des normes internationales et adaptent leur cadre de référence interne. Pour y parvenir, selon Snape et Spencer (2003) ainsi que par Miles et Huberman (2003), il faut appréhender le contexte où l'appropriation est étudiée afin de saisir la logique, les arrangements, les règles implicites et explicites qui opèrent

Cette démarche a visé à repérer les similitudes et les différences entre les contextes afin de donner un sens aux situations (Wacheux, 1996).

### 3.3. LE CHOIX DE L'ETUDE DE CAS LONGITUDINALE

L'application des changements comptables induits par les évolutions permanentes des normes IAS/IFRS est un objet d'étude complexe et dynamique nécessitant une observation approfondie du contexte sur une période suffisamment longue. Afin d'appréhender ce phénomène, deux études de cas longitudinales ont été conduites. L'encadré 1 présente les cas retenus dans l'étude, ainsi que le dispositif de recherche.

#### **1. Les cas :**

Le choix des cas répond à la volonté de mener des observations au sein de groupes ayant des caractéristiques différentes tant au niveau du secteur d'activité que des conditions d'adoption des normes IAS/IFRS.

#### **Le groupe A :**

Le groupe A est un laboratoire vétérinaire mondial. L'action A est cotée à la bourse de Paris sur le compartiment B de l'Eurolist. L'adoption du référentiel IAS/IFRS a répondu à des contraintes réglementaires.

Les observations ont été conduites au sein des entités françaises où l'application du référentiel IAS/IFRS a nécessité progressivement l'implication de la Direction générale, de la Direction des affaires financières (composée de la Direction financière, du Contrôle de gestion et de la Direction juridique), de la Direction des ressources humaines, de la Direction du développement et de la Direction des opérations.

#### **Le groupe B :**

Le groupe B est un groupe indépendant, spécialisé dans les opérations et la maintenance (O&M) de sites de production pétroliers et pétrochimiques. L'application des normes internationales est consécutive au « *fait que le groupe planifie une introduction en bourse début 2007* » (Group Financial Controller du groupe B). Elle a été décidée en vue de lever des capitaux pour financer sa croissance.

L'application du référentiel IAS/IFRS a nécessité progressivement l'implication de la Direction générale, de la Direction financière (quasi exclusivement le contrôle financier), de la Direction juridique et fiscale, de la Direction des ressources humaines et de la Direction informatique.

#### **2. Le dispositif de recherche :**

Les études de cas ont été conduites de janvier 2006 à avril 2010 au sein du groupe A et d'octobre 2006 à décembre 2010 dans le groupe B. La documentation recueillie et les trente et un entretiens semi-directifs (dix-sept dans A et quatorze dans B) constituent l'essentiel de notre matériau. Pour respecter la logique d'échantillonnage théorique, les répondants ont été sélectionnés dans l'objectif d'avoir un large champ de perspectives. Les personnes suivantes ont été interrogées dans le groupe A : le directeur comptable, responsable de la consolidation, le directeur des services techniques, l'adjoint au directeur juridique, le responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D et l'analyste financier.

Dans le groupe B, ont été interviewés : le « Group Financial Controller », responsable de la consolidation, le « Chief Accountant », le « Controller Gabon », le « IT Director », le « Tax Advisor », le « Human Resources Group Manager » et une « Senior Accountant ». Les entretiens ont été menés à partir de guides d'entretien rédigés en fonction des types d'interlocuteurs rencontrés. Ils étaient destinés à garantir des conditions similaires de déroulement des entretiens et à assurer la validité de nos travaux. Ces derniers ont été intégralement enregistrés et retranscrits de manière à limiter les biais relatifs à l'interprétation des données. Lors de l'exploitation de nos matériaux et la formulation de nos conclusions, nous avons procédé à des allers-retours entre la théorie et le terrain et nous avons veillé à respecter les critères suivants :

- l'objectivité, qui correspond à l'idéal de neutralité du chercheur ;
- la validité du construit, en faisant relire les travaux par les interlocuteurs privilégiés dans les groupes où les observations ont été réalisées ainsi que par des acteurs du monde académique ;
- la validité interne, en recherchant, des régularités par comparaison, dans un premier temps des entretiens conduits auprès d'acteurs différents dans les deux groupes et dans un deuxième temps auprès d'acteurs rencontrés lors des entretiens complémentaires ;
- la validité externe, en répondant aux questions de transférabilité et de généralisation par la description détaillée des phases du processus d'intégration du référentiel IAS/IFRS afin que les résultats puissent être appliqués à d'autres contextes.

Les propos des interviewés sont restitués anonymement en faisant référence aux groupes A et B.

#### **Encadré 1 : La démarche de recherche qualitative**

## **4. LES RESULTATS DE LA RECHERCHE**

La démarche qualitative initiée pour observer le processus d'appropriation des évolutions permanentes du référentiel IAS/IFRS au sein de deux groupes nous a permis de tester et d'enrichir le modèle proposé dans nos travaux doctoraux en 2010, lors de l'application d'amendements, de normes révisées ou de nouvelle norme (figure 3).

Nous définirons dans un premier temps les phases des deux grandes périodes du processus d'appropriation : l'introduction des évolutions du référentiel IAS/IFRS (4.1.) et la mise en œuvre des évolutions du référentiel IAS/IFRS (4.2.). Ces deux périodes sont essentielles pour la contextualisation des modifications de notre objet de gestion au sens de David (1996) et l'institutionnalisation des pratiques.

Ensuite, nous décrirons les deux boucles de ré-interprétation et de ré-appropriation qui viennent compléter le modèle de référence (4.3.) afin de prendre en compte les modifications de l'outil.

### **4.1. L'INTRODUCTION DES EVOLUTIONS DU REFERENTIEL IAS/IFRS**

Lors de leur introduction dans l'organisation, les évolutions permanentes du référentiel IAS/IFRS offrent une grande flexibilité interprétative. En effet, selon Hoarau (2007), on ne peut pas écarter la possibilité que des événements similaires puissent être traités de façon différente par des experts de bonne foi exerçant leur faculté de jugement et d'interprétation en toute indépendance, a fortiori lorsqu'il y a volonté de gérer des résultats.

Les évolutions des normes internationales sous leur forme réglementaire sont une sorte de coquille vide qui va se remplir des usages et des interprétations des utilisateurs veillant à leur adaptation en vue de leur application lors de cette première période, qui comporte trois phases :

- **La phase d'initiation** marque la première rencontre des évolutions normatives avec l'organisation dans la logique d'une éventuelle adoption.

Une première interprétation des nouvelles normes ou des normes modifiées est conduite par le « responsable de la consolidation » à partir du texte officiel de la norme et éventuellement des documentations techniques disponibles.

Ainsi le « Group Financial Controller », cadre intermédiaire du groupe B confie avoir *« fait une étude sur les nouvelles normes à l'aide du référentiel et avec des recherches sur Internet en allant sur les sites des grands cabinets »*. Cette étude peut être réalisée plus tôt pour les normes très impactantes ainsi que le souligne le « responsable de la consolidation » du groupe A. *« Pour l'IFRS 3 révisée, on a travaillé très en amont, à partir du projet de norme »*.

Nos observations montrent que la phase d'initiation présentée dans le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS proposé en 2010 est organisée annuellement dans les groupes étudiés. Une à deux fois par an, une revue précise des modifications du référentiel IAS/IFRS est menée par le « responsable de la consolidation ». L'absence d'implication d'autres acteurs que le cadre intermédiaire ayant la responsabilité du processus de consolidation fait que le degré de contextualisation interne des nouvelles normes et des normes modifiées au terme de cette phase s'avère faible et la distanciation entre l'outil et l'organisation est forte au sens de David (1996). L'outil revêt alors un simple statut d'outil de travail (perspective rationnelle) et ne parvient pas à devenir un support d'apprentissage (approche psycho-cognitive) comme constaté lors de la première application du référentiel IAS/IFRS.

- **La phase d'adoption** englobe l'identification des normes applicables aux groupes, l'évaluation des impacts comptables et financiers de l'adoption de la nouvelle norme ou de la modification des normes appliquées et le choix des éventuelles options offertes. Elle est conduite quasi-exclusivement par le « responsable de la consolidation » qui présente ses conclusions pour validation auprès du directeur financier, et publie également un rapport destiné au comité d'audit. Ce dernier récapitule les impacts des modifications du référentiel sur le groupe.

Pour les modifications du référentiel IAS/IFRS ayant un impact important, comme la norme IFRS 3 révisée, la présentation des conséquences est élargie *« au directoire et aux personnes qui sont impliquées dans les opérations d'acquisition pour les sensibiliser à l'impact de cette nouvelle norme d'une part et expliquer les différentes options possibles et les impacts des choix qu'on peut faire »*.

Le « responsable consolidation » du groupe A a basé sa présentation sur des rappels de *« l'ancienne norme, les changements qui devraient intervenir avec la nouvelle norme, (...) des exemples qui avaient été traités avec l'ancienne norme ainsi que de nouvelles transactions »*.

Cette réflexion contribue à donner un premier statut aux modifications du référentiel en les situant dans l'organisation. Cette phase comporte les mêmes tâches que lors de la



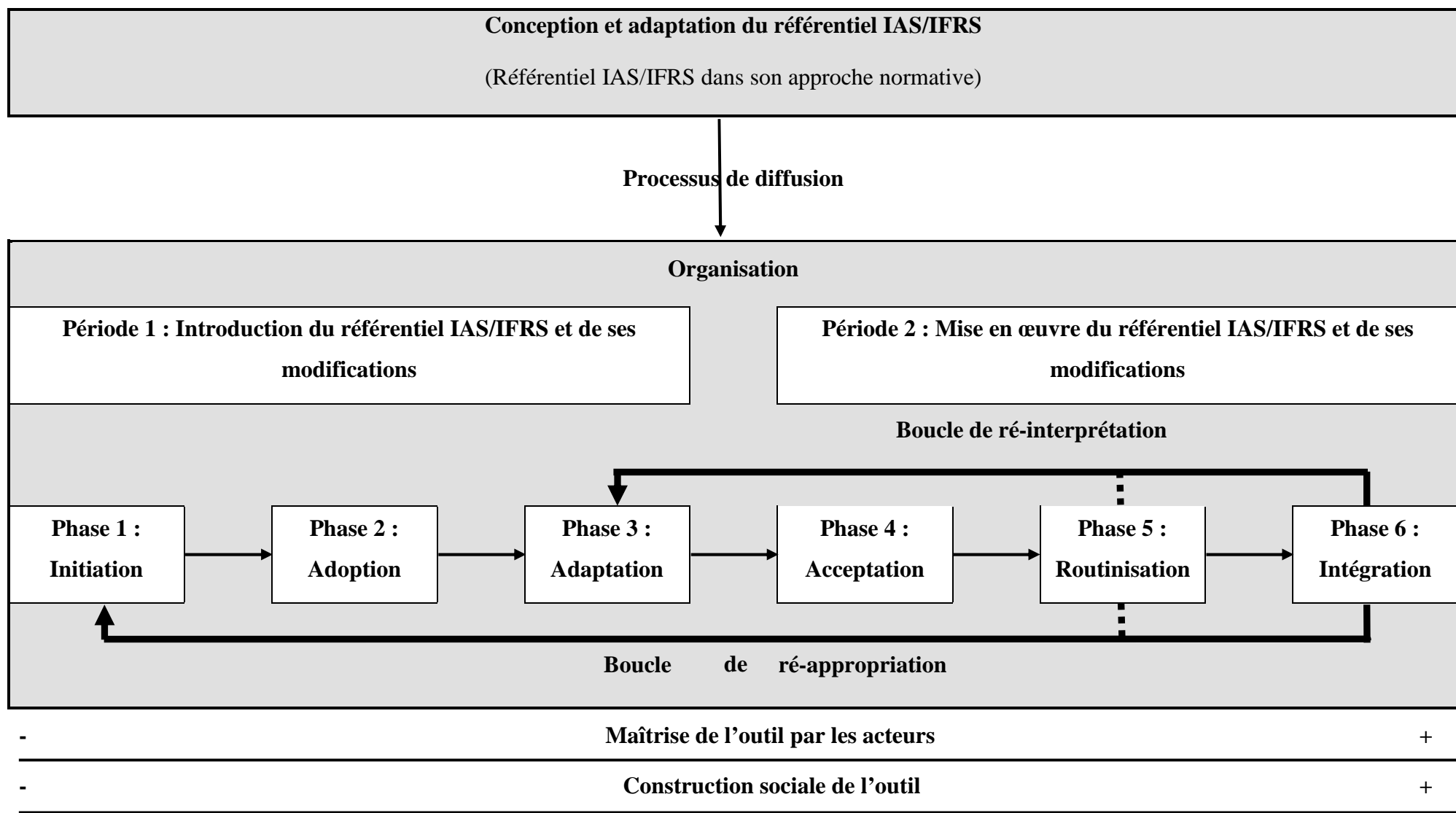


Figure 3 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions au sein d'une organisation

première application du référentiel IAS/IFRS. En revanche, la réflexion conduite n'a pas la dimension collective attendue pour favoriser l'émergence d'un construit social. En effet, les représentants des utilisateurs finaux des normes ne sont plus impliqués dans cette phase.

- **La phase d'adaptation** des normes au contexte d'utilisation conduit à la modification du « référentiel interne » par le « responsable de la consolidation » et éventuellement de son adjoint. *« Aujourd'hui, on gère ça dans notre coin. L'approche, c'est de faire le plus simple possible. Pas de révolution. Tant qu'on peut le mener comme ça, on avance dans ce sens »* (responsable de la consolidation du groupe A).

A l'issue de cette phase, les modifications des normes internationales ont un degré de formalisation important, au travers des mises à jour des procédures de consolidation et du manuel groupe dans le groupe A, et du manuel de reporting intitulé « group reporting guidelines » dans le groupe B.

Cette phase s'achève par ce construit technique marqué par une absence de diffusion auprès des acteurs intervenant dans le processus de consolidation. Le processus d'apprentissage et de construction du sens (perspective psycho-cognitive) constaté lors de la première application du référentiel IAS/IFRS n'est pas activé pour les nouvelles normes ni pour les modifications des normes existantes.

#### 4.2. LA MISE EN ŒUVRE DES EVOLUTIONS DU REFERENTIEL IAS/IFRS

A l'issue de la période d'introduction des différentes évolutions du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation, un premier travail d'appropriation a été conduit essentiellement par le responsable de la consolidation. Le construit technique obtenu au terme de la phase d'adaptation doit alors s'inscrire dans l'épaisseur sociale, ce qui suppose :

- un travail interprétatif de la part des utilisateurs impliqués dans le processus de consolidation,
- une utilisation de ce dernier
- et l'appropriation de nouveaux comportements.

Cette période est marquée par trois phases : les phases d'acceptation, de routinisation et d'intégration.

- **La phase d'acceptation** des modifications du référentiel IAS/IFRS se caractérise par une diffusion du « référentiel interne » mis à jour dans l'organisation.

Elle est conduite par le « responsable de la consolidation » étant donné que les modifications intégrées depuis la première application des normes comptables internationales sont considérées comme mineures et que cet acteur intermédiaire joue, selon Latiri-Dardour, 2006), un rôle important auprès des acteurs opérationnels quant à l'acceptation du changement.

Le « responsable consolidation » du groupe A se charge de « *diffuser la règle auprès des filiales. (...) On fait une conférence téléphonique tous les mois* ». En revanche pour le second big bang voire le troisième, s'il y a « *une norme qui nécessite une information pour (les acteurs en charge du processus de consolidation), on va les former* » (responsable de la consolidation du groupe A) et faire appel à des consultants.

L'émergence d'un cadre de référence commun (Strauss 1978) se fait progressivement au travers des « *échanges avec les filiales (qui se) sont organisées parce que les gens ont*

*bien compris l'importance de nous mettre dans la boucle le plus en amont possible, ce qui n'était pas forcément le cas avant (...) »* (responsable de la consolidation du groupe A).

Ainsi, l'outil se dote progressivement d'un statut d'objet frontière dont la représentation est enfin partagée par l'ensemble des acteurs impliqués dans le processus de consolidation, constituant une véritable communauté de pratique : *« un réseau d'individus socialement liés, engagés dans une activité, une pratique conjointe, partageant un même langage, des mêmes préoccupations, une même passion, des mêmes concepts et qui développent des compétences par l'échange et des activités communes de résolution de problèmes »* (Dechamp et al. 2005, p. 61).

Le processus de nature cognitive constaté lors de la première application du référentiel IAS/IFRS est également activé pour les nouvelles normes ou les modifications des normes existantes. Il permet au « référentiel IAS/IFRS modifié » d'acquérir progressivement un degré de contextualisation lui conférant une légitimité à l'intérieur de la communauté de pratique ayant en charge le processus de consolidation.

- **La phase de routinisation** traduit l'ancrage du changement au niveau de l'activité quotidienne de l'entreprise.

Les évolutions des normes sont devenues un construit social, un système de règles qui *« fournit un cadre cognitif à la perception et au jugement, et donc à la décision »* (Reynaud 1997, p. 62). *« Petit à petit, ça rentre dans les mœurs. [...] C'est plus un mécanisme qui se met en place. [...] Avec la répétition tous les trimestres, les gens sont plus familiers avec les normes et leurs évolutions et on gagne du temps »* (responsable de la consolidation du groupe B). *« Ça devient du quotidien, enfin, du récurrent »* (analyste financier du groupe A).

Cette phase se caractérise par l'apparition de nouvelles routines organisationnelles qui viennent compléter ou modifier celles induites par l'application du référentiel. Selon Bertholom (2001, p. 40), elles *« forgent une sorte de répertoire, propre à chaque organisation, de réponses établies sur la base de tests, d'essais-erreurs, d'activités répétées, en un mot, de l'expérience accumulée. Supposés stables à court terme, elles présentent un triple intérêt en permettant de : »*

- *Gagner du temps en évitant aux individus qui l'utilisent de réfléchir ;*
- *Orienter des comportements ;*
- *Etablir des liens entre les comportements individuels »* (Cohendet, 1998).

- **La phase d'intégration** des évolutions du référentiel IAS/IFRS, si elle est engagée, marque la fin du processus d'appropriation par une stabilisation de l'outil impacté par les modifications subies, d'une part, et des routines organisationnelles, d'autre part (Houze 2001, p. 4).

L'outil de gestion correspondant au cadre de référence remodelé en phase d'acceptation est alors entièrement contextualisé au sens de David (1998, p. 54-55) et les nouvelles pratiques de gestion sont institutionnalisées. L'outil redevient quasiment invisible, il se fond dans l'épaisseur sociale. Toutefois, les activités des acteurs sont potentiellement modifiables tout autant que l'outil de gestion tout au long de son existence (Mallet 2006), ce qui relativise la proposition d'une phase de stabilisation quasi définitive des usages en redonnant corps aux dimensions contextuelle et affective présentes dans le phénomène d'appropriation.

Nous proposons, dans cet article, d'enrichir le modèle d'appropriation de référence grâce à deux types de boucles : des boucles de ré-interprétation et des boucles de ré-appropriation, pour prendre en compte la récursivité des activités sociales des acteurs, d'une part, et les évolutions de l'outil, d'autre part.

#### 4.3. LES BOUCLES DE RE-INTERPRETATION ET DE RE-APPROPRIATION

Selon Grimand (2007), « *la flexibilité interprétative de l'outil, les enjeux socio-politiques ou symboliques qui se cristallisent autour de son usage, la dynamique même des apprentissages qu'il inspire, autorisent [...] de multiples ré-appropriations de l'outil. Ces ré-appropriations correspondent le cas échéant :*

- *1) soit à des ré-interprétations de l'outil (comme en atteste la pluralité des significations potentiellement attachées à un même libellé de compétence) ;*
- *2) à des propriétés émergentes de l'outil, c'est-à-dire des usages non initialement prévus par les concepteurs (par exemple, une démarche de gestion des compétences initialement prévue dans une optique d'évaluation et de repérage des besoins de formation peut être l'opportunité d'une réflexion sur l'organisation du travail) ;*
- *3) à des détournements d'usage, ces derniers s'inscrivant fréquemment dans une visée socio-politique comme affirmation d'une position de pouvoir ou expression d'une résistance (les salariés arguent de l'absence de tel ou tel libellé de compétence dans le référentiel pour refuser d'effectuer certaines tâches) ».*

La confrontation de nos observations avec le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS mis en évidence en 2010 montre qu'il peut être enrichi pour tenir compte des multiples ré-appropriations de l'outil de gestion que constitue le référentiel IAS/IFRS sous la forme de boucles de ré-interprétation et de boucles de ré-appropriation.

Le premier type de boucles résulte de la ré-interprétation des normes IAS/IFRS appliquées dans les groupes consécutivement essentiellement aux remarques des auditeurs suite à leurs contrôles trimestriels, semestriels et annuels. « *Oui, clairement. Ça a beaucoup fait évoluer nos interprétations et nos pratiques depuis deux ou trois ans. On a fait beaucoup plus d'états intermédiaires, des cadrages par entité, globaux, notamment sur le traitement des différences de change, les sociétés en monnaie étrangère* » (responsable de la consolidation du groupe B).

Les boucles de ré-interprétation mises en évidence lors des observations conduites dans les deux groupes impactent le processus en phase d'adaptation. Ensuite, les différentes phases d'acceptation, de routinisation et d'intégration sont activées. Elles correspondent aux activités décrites lors du déroulement du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions (4.1 et 4.2).

Les boucles de ré-interprétation peuvent également résulter d'une absence ou d'une insuffisance d'appropriation des normes internationales lors de leur première application en raison de la sous-estimation de la portée du changement induit par l'adoption des normes internationales. Selon le Directeur comptable du groupe A, « *dans beaucoup de groupes, le passage aux IFRS a été au départ pressenti comme une problématique de comptable, en disant, c'est juste un passage, un changement de norme comptable, ça concerne les comptables* ». Cette appréhension a été confirmée par le IT Director du groupe B qui indique que « *c'est un projet comptable, purement comptable* ». Cette sous-estimation résulte d'une perception trop limitée de l'outil, le réduisant à son substrat technique. Or, c'est un construit

social qui nécessite du temps pour prendre en compte les représentations des différents acteurs et obtenir un consensus autour de l'outil. En effet, il est apparu lors de nos observations que le processus de consolidation impliquait la Direction générale, la Direction des affaires financières, la Direction des ressources humaines, la Direction du développement, la Direction des opérations et la Direction des systèmes d'information.

Les boucles de ré-interprétation permettent d'introduire dans le modèle le processus de construction/reconstruction permanent de l'outil

Outre les boucles de ré-interprétation, un deuxième type de boucles a été mis en évidence pour les normes existantes ayant subi une actualisation ou une amélioration afin de répondre aux questions pratiques de mise en œuvre (IFRS 5) et aux lacunes des normes existantes (IAS 19, IFRS 3). La modification de ces normes requiert l'existence de boucles de ré-appropriation qui nécessitent un nouveau déroulement du processus d'appropriation à partir de la phase d'initiation, en vue d'une nouvelle interprétation des normes modifiées. Ensuite, les phases d'adoption, d'adaptation, d'acceptation, de routinisation et d'intégration sont de nouveau mises en œuvre et correspondent aux activités décrites lors du déroulement du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions (4.1 et 4.2).

Les boucles de ré-interprétation et de ré-appropriation sont généralement activées après la phase d'intégration. Toutefois, elles peuvent être déclenchées en phase de routinisation si l'entrée en phase d'intégration n'a pas été permise en raison, par exemple, d'un déficit de la conduite du changement par les managers intermédiaires lors de l'adoption du référentiel IAS/IFRS, comme cela a été le cas pour le groupe B. D'autres raisons peuvent également expliquer cette situation, comme le fait que :

- les acteurs se trouvent « *dans une situation de déséquilibre permanent où l'autonomie permet aux acteurs de s'échapper de la règle ou de la norme voulue par l'institution. Ici, les routines institutionnalisées au niveau du système sont notamment contournées lorsqu'elles sont altérées par l'usage (Friedberg 1993). Cette fragilisation de cadre d'interaction n'est pas pour autant liée à une démarche purement rationnelle des acteurs. Ceux-ci ont d'ailleurs une compréhension toute relative de leur intérêt. Leurs choix ne répondent pas à des préférences stables, ni nécessairement préalables (March 1978)* » (Asquin 1999, p. 10).
- le management cherche à « empêcher le basculement dans la seule exploitation des routines institutionnalisées dans la mesure où il peut être très difficile de s'en extraire » (Asquin 1999, p. 15).

## CONCLUSION

L'ambition de cet article était de suggérer, à travers le prisme de l'appropriation, un renouvellement du regard susceptible d'être porté sur l'outil de gestion que constitue le référentiel IAS/IFRS. Il vise à décrire le processus d'appropriation des évolutions permanentes des normes IAS/IFRS et à procéder à une analyse des pratiques selon trois perspectives interdépendantes issues de la sociologie (socio-politique, psycho-cognitive et rationnelle).

Notre étude a permis de mettre en évidence des similarités de pratiques chez les groupes observés, dans leur manière d'intégrer les évolutions permanentes des normes IAS/IFRS. Un processus d'appropriation en six phases (phases d'initiation, d'adoption, d'adaptation, d'acceptation, de routinisation et d'intégration) est respecté.

Toutefois, il nous est apparu nécessaire de l'enrichir de deux types de boucles. Le premier type de boucles résulte d'une ré-interprétation des normes existantes, qui vient alors modifier le « référentiel comptable interne » élaboré en phase d'adaptation et les pratiques des acteurs impliqués dans le processus de consolidation. Le deuxième type de boucle (ré-appropriation) correspond aux nécessités d'adapter les pratiques de consolidation des groupes aux évolutions des normes IAS/IFRS. Cette boucle réactive l'intégralité du processus d'appropriation mais la portée est limitée aux normes modifiées. L'appropriation du référentiel IAS/IFRS doit donc être considérée comme un processus complexe et continu.

Si les observations des pratiques dans deux groupes ont permis l'obtention de résultats similaires, la prudence doit cependant présider à l'interprétation et à l'appréciation des conclusions et des apports, compte tenu des difficultés et des limites de l'étude. Elles sont de plusieurs ordres :

- Elles découlent de la méthode de recueil des données : les données collectées sont en effet auto-rapportées et souvent de l'ordre de la perception. De fait, des risques de décalage entre « la réalité » et « la perception de cette réalité » persistent ;
- Les limites résultent également de l'analyse des données et de l'interprétation des résultats, qui dépend de l'intuition et de la probité du chercheur.

Pour tester la capacité de réplication et de généralisation des résultats, une étude de cas supplémentaire pourrait être envisagée lors de l'amendement d'une norme ou de la diffusion d'une nouvelle norme.

Néanmoins, cette contribution constitue une piste intéressante pour enrichir les travaux portant sur l'appropriation du référentiel IAS/IFRS, dans la mesure où les apports managériaux pourraient limiter les difficultés d'insertion de l'outil dans les organisations, soulignées par Moisdon (1997). Le référentiel IAS/IFRS, comme tout outil de gestion, ne s'insère pas sans difficulté dans l'épaisseur sociale. C'est un « *construit social qui oriente l'action et où les représentations des acteurs sont essentielles* » (Cazes-Milano, Mazars-Chapelon 2000, p. 6).

## BIBLIOGRAPHIE

Arena L., Solle. G. (2008). Apprentissage organisationnel et contrôle de gestion : une lecture possible de l'ABC/ABM ? *Comptabilité – Contrôle – Audit*. Numéro thématique : 67-86.

Asquin, A. (1999). *Une réflexion sur les principes morphogénétiques des organisations : le mis en œuvre d'un modèle de structuration dissipative des organisations*. Actes de la conférence de l'AIMS.

Autissier, D., Wacheux, F. (2000). Structuration et management des organisations – Gestion de l'action et du changement dans les entreprises : 19.

- Bertholom, D. (2001). Vers une théorie évolutionniste de la firme. *Tertiaire*, n°95 / Janvier-Février : 39-45.
- Cazes-Milano, P., Mazars-Chapelon, A. (2000). *Techniques et outils de gestion*. Cahier de recherche n°281, Centre de recherche DMSP (Dauphine Marketing Stratégie Prospective) : 6.
- Colasse, B. (2003). *Comptabilité générale (PCG 1999, IAS et Enron)*. 8<sup>ème</sup> édition, Paris Economica : 47-48.
- Couleau-Dupont, A. (2010). *Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations - Essai d'observation et d'interprétation des pratiques* - Doctorat en sciences de gestion, Université de Nice-Sophia Antipolis.
- Crozier, M., Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Paris Edition Le Seuil.
- David, A. (1996). *Structure et dynamique des innovations managériales*. Cahier du Centre de Gestion Scientifique, Ecole des Mines de Paris, n° 12, juillet.
- David, A. (1998). Outils de gestion et dynamique du changement. *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre : 44-59.
- Dechamp, G., Goy, H., Grimand, A., Lévy, T., De Vaujany, F.X. (2005). Gestion stratégique et perspective appropriative : comparaison des modes endogènes et exogènes. In *De la conception à l'usage* (Eds, De Vaujany, F.X.). Paris Ems Management & Société : 35-79.
- De Vaujany, F.X. (2005). De la pertinence d'une réflexion sur le management de l'appropriation des objets et outils de gestion In *De la conception à l'usage* (Eds, De Vaujany, F.X.). Paris Ems Management & Société : 19-34.
- Fabi, B., Martin, Y., Valois, P. (1999). Favoriser l'engagement organisationnel des personnes oeuvrant dans des organisations en transformation. Quelques pistes de gestion prometteuses. *Gestion*, 24 (3): 102-113.
- Gavard-Perret, M.L., Gotteland, D., Haon, Ch., Jolibert, A. (2008). *Méthodologie de la recherche – Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*. Paris Pearson Education : 75.
- Godowski, Ch. (2004). *L'assimilation de la méthode RAROC en milieu bancaire*, communication au CERMAT.
- Grimand, A. (2006). L'appropriation des outils de gestion, entre rationalité instrumentale et construction du sens. In *L'appropriation des outils de gestion vers de nouvelles perspectives théoriques ?* (Eds, Grimand, A.). Publications de l'Université de Saint-Etienne : 13-27.
- Grimand, A. (2007). *Une analyse des blocages à l'appropriation des outils de gestion des ressources humaines : l'exemple du management des compétences*, Actes du XVIII<sup>ème</sup> Congrès de l'AGRH, Fribourg, 19-21 Septembre.
- Hoarau, Ch. (2007). *Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ?* Actes du colloque international sur Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financières, GREG-CRC, Paris, 14 septembre.
- Houze, E. (2001). *L'appropriation d'une technologie de l'information et de la communication par un groupe distant*. Doctorat en sciences de l'information et de la communication, Montpellier : Université de Montpellier 2.

- Kefi-Abdessalem, H. (2002). *Evaluation des technologies et systèmes d'information: Cas d'un entrepot de données implanté dans une institution financière*. Thèse en sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine.
- Latiri-Dardour, I. (2006). *Pilotage du changement organisationnel et recherche intervention en univers hostile. D'un modèle à phases à un modèle à options, sur le cas de la joint-venture sghq en chine*. Thèse en sciences de gestion, Ecole des mines de Paris.
- Laulan, A.M. (1984). Assumer le paradoxe. Inforcom 84, 4<sup>ème</sup> congrès national des Sciences de l'Information et de la Communication.
- Lopater, C., Schérer, O., Grandpierre, S. (2009). *Deuxième big bang ifrs 2010-2012: En quoi votre groupe sera-t-il fortement affecté?* PWC publications.
- Mallet, C. (2006). *Innovation et mesure de l'appropriation des outils de gestion : proposition d'une démarche de construction d'un tableau de bord*. Acte de colloque « En route vers Lisbonne », 9 et 10 novembre.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. 2<sup>ème</sup> édition, Bruxelles : De Boeck.
- Miller, D. (1996). Configurations revisited. *Strategic Management Journal*, Vol. 17 : 505-512.
- Moisdon, J.C. (1997). *Du monde d'existence des outils de gestion*. Paris Editions Seli Arslan.
- Perret, V., Séville, M. (2003). Fondements épistémologiques de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Eds, Thiétart, R.A.). Paris Dunod, Paris, 2<sup>nde</sup> édition., chapitre 1. : 13-33.
- Quattrone, P. (2000). Constructivism and accounting research : towards a trans-disciplinary perspective. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, n° 13 : 130-155.
- Reix, R. (2002). *Changements organisationnels et technologies de l'information*. Conférence invitée à l'université de Beyrouth, Liban.
- Reynaud, J.D. (1997). *Les règles du jeu, L'action collective et la régulation sociale*. Armand Colin.
- Rouleau, L. (2007). *Théorie des organisations*. Québec : Presses de l'Université du Québec.
- Snape, D., Spencer, L. (2003). The Foundations of Qualitative Research. In *Qualitative Research Practice: A Guide for Social Science Students and Researchers* (Eds, Ritchie, J., Lewis, J.). Londres : Sage Publications, Chapitre 1 : 1-23.
- Strauss, A. (1978). *Negotiations : Varieties, Contextes, Processes, and Social Order*. San Francisco, Jossey-Bass.
- Teece, et al. (1992). *Dynamics capabilities and strategic management*. Cahier de recherche, Berkeley : University of California.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris Economica.
- Wooldridge, B., Floyd, S. W. (1990). The strategy process, middle management involvement, and organizational performance. *Strategic Management Journal*, 11 (3): 231-241.